



FACULDADE UNYLEYA

PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
AUDITORIA EM ORGANIZAÇÕES DO SETOR PÚBLICO

PAULLO RAPHAEL MARINHO DIAS

**AUDITORIA INTERNA APLICADA À FISCALIZAÇÃO DE
CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO**

Brasília
2017

PAULLO RAPHAEL MARINHO DIAS

AUDITORIA INTERNA APLICADA À FISCALIZAÇÃO DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO

Monografia apresentada à Faculdade UNYLEYA como exigência parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria em Organizações do Setor Público.

Nome do Orientador: Róbison Gonçalves de Castro.

Brasília
2017

Resumo

A disseminação dos contratos de terceirização no âmbito da Administração Pública é uma realidade notável. Apesar de haver vários estudos direcionados aos gestores de contratos, verifica-se que há pouco material destinado a orientar a atuação da Auditoria Interna na fiscalização de tais contratações.

Esta revisão bibliográfica destina-se a iniciar o debate acerca do tema, trazendo à discussão o conceito de terceirização e de auditoria interna, bem como propondo algumas linhas de atuação para a Auditoria em relação aos citados contratos.

Cabe registrar que a intenção do presente estudo não é esgotar o tema, mas, tão-somente, dar início ao necessário debate quanto à importância da atuação da auditoria interna na fiscalização de contratos de terceirização.

Palavras-chave: Terceirização. Contratos. Administração Pública. Auditoria Interna.

Sumário

Introdução.....	6
Capítulo 1: A terceirização de mão de obra na Administração Pública	8
Conceito e contextualização.....	8
Normatização	8
Terceirização e a Lei de Responsabilidade fiscal	10
Responsabilização da Administração Pública nos contratos de terceirização	12
Capítulo 2: Auditoria Interna.....	15
Conceito, objetivos e importância da Auditoria Interna	15
Perfil requerido.....	18
O Processo de Auditoria	19
Planejamento	20
Execução	21
Técnicas e Procedimentos de Auditoria	22
Técnicas de Auditoria	22
Procedimentos de auditoria	24
Relatório.....	26
Monitoramento	28
Controle de qualidade.....	29
Capítulo 3: Atuação da Auditoria Interna na fiscalização de contratos de terceirização	31
Auditoria Operacional	31
Auditoria baseada em riscos	32
Avaliação de controles internos	33
Avaliação da Governança de aquisições.....	35
Propostas de atuação.....	36
Conclusão	39
Bibliografia	40

Introdução

O fenômeno da terceirização de mão de obra no âmbito do serviço público brasileiro é uma realidade. Segundo constatou a CGU¹, os valores gastos com terceirização nos ramos de vigilância, limpeza e conservação predial no âmbito do Poder Executivo Federal passaram de R\$ 3,19 bilhões para R\$ 6,29 bilhões no período de 2009 a 2013, o que representa um acréscimo acumulado de 96,85%.

No mesmo sentido, o Conselho Nacional de Justiça constatou que o Poder Judiciário teve um gasto de R\$ 2,9 bilhões com terceirização em 2015, totalizando mais de 72 mil prestadores de serviço².

Assim, ao longo dos últimos anos, tem-se observado um aumento na contratação de mão-de-obra terceirizada, bem como uma elevação no dispêndio de recursos públicos com as referidas contratações.

Alguns problemas têm surgido com o aumento da terceirização no serviço público, entre os quais se citam: responsabilidade solidária ou subsidiária da Administração Pública em decorrência da não observância, por parte das empresas contratadas, dos direitos assegurados aos trabalhadores (Lei n. 8.666/93, Art. 31 §2º e Súmula 331 do TST); possibilidade de nepotismo na seleção dos trabalhadores; aumento da rotatividade do pessoal; e precariedade na relação empregatícia, com a consequente insegurança jurídica.

Boa parte desses problemas é intrínseca à terceirização (aumento da rotatividade e precariedade na relação empregatícia), mas se pode afirmar, com segurança, que o principal problema para o serviço público, a responsabilização solidária ou subsidiária da Administração, decorre da falta de mecanismos efetivos de controle.

Impende lembrar que “é dever da Administração acompanhar e fiscalizar o contrato para verificar o cumprimento das disposições contratuais, técnicas e administrativas, em todos os seus aspectos, consoante o disposto no art. 67 da Lei nº 8.666/1993³”. Quando a Administração deixa de exercer esse poder-dever de fiscalização e dessa omissão decorre inobservância dos direitos trabalhistas ou previdenciários dos empregados terceirizados, resta configurada a responsabilidade interposta da Administração, conforme reiteradamente vem decidindo a justiça trabalhista.

Verifica-se que há farto material disponível acerca da atuação dos Gestores de Contratos na fiscalização das obrigações das contratadas fornecedoras de mão de obra. Boa parte dos Órgãos inclusive sistematiza o conhecimento adquirido através dos “manuais de gestão de contratos”, entretanto são raros os estudos direcionados especificamente à atuação da Auditoria Interna.

¹ Brasil. Controladoria-Geral da União. Relatório de avaliação por área de gestão nº 3 - gastos do governo federal com terceirização de serviços de vigilância, limpeza e conservação predial.

² _____. Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbb344931a933579915488.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

³ Brasil. Tribunal de Contas da União. Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU. – 4. ed. – Brasília, 2010.

Por isso, faz-se importante o debate acerca dos mecanismos de controle específicos voltados aos contratos de terceirização a serem adotados pelas unidades de Auditoria Interna, pois a singularidade de tais contratos exige uma metodologia de trabalho própria, com vistas a elevar os padrões de qualidade do serviço e a reduzir os custos desnecessários.

Importante lembrar que qualquer medida de controle implica em custos adicionais para a administração, que devem ser compensados pelos benefícios gerados por essa medida. Por conseguinte, não se deve buscar o controle total, amplo e irrestrito, mas sim o controle realmente efetivo.

Pretende-se com o presente estudo consolidar os métodos e técnicas de atuação mais indicados na fiscalização dos contratos de terceirização, com foco na unidade de Auditoria Interna.

Assim, o objetivo geral deste estudo consiste em explicitar a importância da atuação da Auditoria Interna para a efetividade das terceirizações na Administração Pública.

Os objetivos específicos são três: conceituar terceirização de mão de obra e Auditoria Interna no âmbito do serviço público; sistematizar os normativos vigentes que tratam da terceirização e da Auditoria Interna; e explicitar boas práticas de fiscalização de contratos de terceirização por parte da unidade de Auditoria Interna.

O presente estudo consistirá em revisão bibliográfica e nele será aplicada a metodologia de abordagem qualitativa na investigação científica dos dados analisados.

Segundo DIEHL e TATIM (2004)⁴, a abordagem qualitativa apresenta maior liberdade teórico-metodológica para a realização do estudo. Os limites da iniciativa são fixados pelas condições exigidas a um trabalho científico, mas ela deve apresentar estrutura coerente, consistente, originalidade e nível de objetivação capaz de merecer a aprovação dos cientistas num processo intersubjetivo de apreciação.

A pesquisa terá como fontes os normativos que tratam da terceirização no âmbito do Governo Federal (DL 200/67, Decreto n. 2.271/1997 e IN SLTI/MP n. 2/2008); o Acórdão do Tribunal de Contas da União nº 1214/2013 – Plenário; as Normas, Padrões e Manuais de Auditoria do Tribunal de Contas da União; o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal da CGU; as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (The Institute of Internal Auditors); as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions); as Normas Técnicas do Conselho Federal de Contabilidade; textos acadêmicos, monografias, dissertações, teses, artigos em revistas e reportagens em sites especializados, além da bibliografia especializada sobre terceirização e Auditoria Interna.

⁴ DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. Pesquisa em ciências sociais aplicadas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

Capítulo 1: A terceirização de mão de obra na Administração Pública

Conceito e contextualização

A terceirização de mão de obra consiste em técnica gerencial originada no âmbito das empresas privadas Norte Americanas, na década de 50. No Brasil, foi inicialmente aplicada pelas multinacionais do setor automobilístico, e posteriormente incorporada à cultura dos órgãos governamentais, especialmente no período pós Segunda Guerra Mundial, em decorrência da diversidade de atividades que passaram a ser desempenhadas pelo Estado⁵.

Segundo Yamamoto⁶, a terceirização é o fenômeno através do qual uma empresa contrata um trabalhador para prestar seus serviços a uma segunda empresa – tomadora. A tomadora se beneficia da mão-de-obra, mas não cria vínculo de emprego com o trabalhador, pois a empresa-contratante é colocada entre ambos. Se pensarmos na relação de trabalho “clássica” a terceirização pode causar estranheza. Ainda assim, é fórmula largamente aplicada por empresas que buscam reduzir custos com mão-de-obra, ou que precisam de determinado serviço que não diz com seu ramo econômico.

Portanto, a terceirização envolve o fornecimento de serviços específicos a um Órgão da Administração (tomador de serviço), sem vínculo empregatício direto entre o tomador e os trabalhadores. A relação laboral verifica-se entre os empregados terceirizados e a empresa contratada.

No âmbito do serviço público, a terceirização tem objetivo idêntico ao verificado na iniciativa privada, reduzir a estrutura da organização, com vistas a uma maior eficiência, uma vez que se permite maior concentração na atividade finalística.

Cabe lembrar que a Constituição Federal exige que os cargos públicos, via de regra, somente sejam providos após seleção por concurso público (art. 37, II), porém, ao celebrar contratos de terceirização, a Administração Pública não precisa obedecer a tal regra, pois não há relação jurídica direta entre o prestador de serviço terceirizado e a Administração.

Dessa forma, a terceirização, quando bem utilizada, pode contribuir para o atingimento dos objetivos preponderantes do serviço público, com maior eficiência e economicidade.

Normatização

No Governo Federal, a terceirização teve início normativo com o Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual previu, em seu Art. 10, §7º:

⁵ Kian, Tatiana. Terceirização na administração pública. Revista de Direito Público, Londrina, v. 1, n. 2, p. 227-240, maio/ago. 2006. Disponível em:

<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11577/10273>. Acesso em: 03/02/2017.

⁶ Yamamoto, Lucas Zucoli. O que é terceirização? Disponível em: <http://www.sindpdpr.org.br/faq/que-e-terceirizacao>. Acesso em: 03/02/2017.

Art. 10 §7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.

Percebe-se que o Decreto-Lei nº 200/67 atribuiu à terceirização dupla missão: evitar o crescimento vegetativo da máquina pública e possibilitar aos níveis executivos do serviço público concentrar-se nas tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle.

No mesmo sentido, o art. 3º da Lei 5.645/70 prevê:

Art. 3º. As atividades relacionadas com transporte, conservação, custódia, operação de elevadores, limpeza e outras assemelhadas serão, de preferência, objeto de execução indireta, mediante contrato, de acordo com o art. 10, § 7º do Dec. 200/67.

Passo contínuo, foi editado o Decreto n. 2.271, de 7 de julho de 1997, que dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. O Decreto elencou quais atividades seriam prioritariamente executadas mediante terceirização no §1º do Art. 1º:

Art. 1º § 1º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

Para regulamentar o Decreto n. 2.271/97, o extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado editou a Instrução Normativa nº 18, de 22 de dezembro de 1997.

Atualmente, a Instrução Normativa nº 2, de 30 de abril de 2008, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (IN SLTI/MP n. 2/2008) detalha as regras e diretrizes para a contratação de serviços, continuados ou não. Na IN encontram-se diretrizes que orientam desde a elaboração do Edital e do Termo de Referência até a fiscalização das obrigações trabalhistas por parte da contratada.

Frise-se que, nos termos da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, somente é admissível a terceirização para a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador.

Nessa esteira, o TCU entende que somente as atividades-meio são passíveis de terceirização, desde que não estejam previstas no plano de cargos e que não constituam a missão institucional do órgão ou entidade (Acórdãos nº 1.282/2008, 2.783/2009, 341/2009, 1.122/2008, 1.573/2008).

O Acórdão nº 1214/2013 – TCU – Plenário é outra importante fonte de estudo acerca da fiscalização dos contratos de terceirização no âmbito do serviço

público e servirá de referencial básico para os apontamentos produzidos nesta revisão bibliográfica.

Terceirização e a Lei de Responsabilidade fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar n. 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, prevê a fixação de limite para as despesas públicas com pessoal, bem como os mecanismos de controle a serem observados, caso os limites estipulados sejam desobedecidos.

O §1º do artigo 1º da LRF prevê que os gastos com terceirização de mão de obra somente serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal” quando a contratação se referir à substituição de servidores e empregados públicos:

Art. 18. § 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

Entretanto, o Decreto n. 2.271/97, em seu artigo 2º §2º, prevê que não poderão ser objeto de execução indireta as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade.

Surge, então, o questionamento acerca do que seria terceirização que se referem à substituição de servidores e empregados públicos. Kian⁷ propõe a seguinte reflexão:

A decisão de contratar serviços terceirizados deve obediência ao artigo supracitado, ou seja, os contratos de terceirização de mão-de-obra, referentes à substituição de servidores serão incluídos no limite de gastos com pessoal. Quando o artigo 18, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal fala em “serviço”, este deve ser interpretado em sentido amplo, ou seja, como atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, nos moldes do art. 6º, II da Lei nº 8.666/93. Quais são, desta forma, os ajustes que representam substituição de servidores?

Ora, conforme frisado anteriormente, no entendimento do TST e do TCU, somente são passíveis de terceirização os serviços de vigilância, de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que não estejam previstas no plano de cargos e que não constituam a missão institucional do órgão ou entidade.

No mesmo sentido, o manual do SIAFI⁸ frisa que “a despeito da LRF dispor sobre a possibilidade da existência de contratação de mão-de-obra

⁷ Kian, Tatiana. Terceirização na administração pública. Revista de Direito Público, Londrina, v. 1, n. 2, p. 227-240, maio/ago. 2006. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11577/10273>. Acesso em: 03/02/2017.

terceirizada para substituição de servidores e empregados públicos, **o instituto de contratações com essa finalidade não tem amparo no permissivo legal**, constituindo, portanto, onde porventura haja essa modalidade de contratação, em irregularidade.”

Conclui-se, portanto, que os gastos com contratos de terceirização firmados dentro dos parâmetros legais, relativos às atividades acessórias, não contempladas pelo Plano de Cargos e Salários do órgão, estão de fora da apuração do gasto total com pessoal para os fins da LRF.

Traz-se à baila, como exemplo, o Acórdão – TCU n. 1565-39/05-Plenário, no qual o Tribunal responde consulta formulada pela Câmara dos Deputados quanto à inclusão, como "Despesas com Pessoal", dos valores desembolsados pelo Governo com o pagamento a empresas que terceirizam serviços públicos. No entendimento da Corte de Contas:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. com base nos arts. 264, inciso I, e 265 do Regimento Interno/TCU, c/c o art. 63, parágrafo único, da Resolução nº 136/2000, conhecer da presente Consulta, respondendo à consulente que: [...]

9.1.2. **as despesas com empresas contratadas para vigilância, limpeza e portaria não estão obrigadas ao registro como despesas de "Pessoal e Encargos Sociais" e, sim, como "Outras Despesas Correntes"**, por se tratar de atividades consideradas materiais, acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade.

Em que pese o Acórdão explicitar somente que as atividades de vigilância, limpeza e portaria não devem ser contabilizadas como despesas com pessoal, idêntica conclusão pode ser extraída do texto do Relatório para todas as atividades que não tratem de substituição de servidores:

6. Há que se lembrar, inclusive, que esta Corte de Contas já decidiu (Decisões nº 181/1999 - Primeira Câmara e nº 25/2000 - Plenário) no sentido de determinar a órgãos públicos que observem as disposições do Decreto nº 2.271/1997 nas contratações de firmas especializadas para prestação de serviços terceirizados, de forma a não incluir atividades inerentes a categorias pertencentes a seu plano de cargos. Isso porque **é reiterada a jurisprudência dessa Corte no sentido de não admitir a terceirização de serviços quando existir no quadro de pessoal da instituição um único cargo com atribuições idênticas ao que se pretende terceirizar.**

7. Nesse sentido, **pode-se notar que a referida norma legal (LRF) não incluiu todos os contratos de terceirização dentro do limite com despesas de pessoal, mas apenas aqueles referentes à substituição de mão-de-obra**, definida como aquelas atividades que não se encontram associadas às atividades acessórias, instrumentais ou complementares e que são inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos de pessoal do órgão ou entidade. [...]

⁸ Brasil. Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAF: Macrofunções, classificações orçamentárias. Disponível em: <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020332>. Acesso em: 03/02/2017.

17. A contabilização dos dispêndios decorrentes da contratação de pessoal, neste contexto, configura-se como 'Outras Despesas Correntes', grupo de despesa '3' [...].

Em resumo: 1) a legislação e a jurisprudência preveem que somente são passíveis de terceirização as atividades acessórias dos órgãos públicos, não contempladas no plano de cargos e salários; 2) a LRF prevê que somente os contratos de terceirização destinados à substituição de servidores serão contemplados nos limites de despesa com pessoal, entendimento referendado pelo TCU.

Assim, pode-se chegar à conclusão de que as despesas com os contratos de terceirização, caso realizados dentro da legalidade, não estão sujeitos aos limites de despesa com pessoal.

Tal previsão contida no artigo 18 da LRF acaba por incentivar a terceirização, na medida em que estimula a adoção de tal prática para possivelmente burlar os limites de gastos com pessoal fixados.

Responsabilização da Administração Pública nos contratos de terceirização

Alguns problemas têm surgido com o aumento da terceirização no âmbito do Governo Federal, entre os quais se cita: responsabilidade solidária ou subsidiária da Administração Pública em decorrência da não observância, por parte das empresas contratadas, dos direitos assegurados aos trabalhadores (Lei n. 8.666/93, Art. 31 §2º e Súmula 331 do TST); possibilidade de nepotismo na seleção dos trabalhadores; aumento da rotatividade do pessoal; e precariedade na relação empregatícia, com a consequente insegurança jurídica.

Boa parte desses problemas é intrínseca à terceirização (aumento da rotatividade e precariedade na relação empregatícia), mas se pode afirmar, com segurança, que o principal problema para o serviço público, a responsabilização solidária ou subsidiária da Administração, decorre da falta de mecanismos efetivos de controle.

Desta feita, neste estudo será dada ênfase à responsabilização da administração pública decorrente de falhas na execução dos contratos de terceirização.

Registre-se que, regra geral, a inadimplência da empresa contratada para com seus empregados não acarreta responsabilização da administração, tampouco pode restringir ou onerar o objeto contratado, nos termos do Art. 71 § 1º da Lei de Licitações:

Lei n. 8.666/93 Art. 71 § 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.

Porém, impende lembrar que “é dever da Administração acompanhar e fiscalizar o contrato para verificar o cumprimento das disposições contratuais, técnicas e administrativas, em todos os seus aspectos, consoante o disposto no art. 67 da Lei nº 8.666/1993”.

Quando a Administração deixa de exercer esse poder-dever de fiscalização e dessa omissão decorre inobservância dos direitos trabalhistas ou previdenciários dos empregados terceirizados, resta configurada a responsabilidade interposta da Administração, conforme reiteradamente vem decidindo a justiça trabalhista.

Frise-se que a citada Lei geral de licitações prevê no §2º de seu Art. 71 a responsabilidade solidária da Administração Pública quanto aos encargos previdenciários, considerando-se os termos da antiga redação do Art. 31 da Lei n. 8.212/91:

Lei n. 8.666/93 Art. 71 § 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Lei n. 8.212/91, redação original do Art. 31: O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Como se percebe, a redação original do art. 31 da Lei n. 8.212/91 previa a responsabilização subsidiária em casos de terceirização como regra geral, o que justificava a previsão contida no art. 71 §2º da lei de licitações.

Entretanto, o citado art. 31 da Lei n. 8.212/91 sofreu inúmeras alterações ao longo dos anos, sendo a última promovida pela Lei n. 11.933/2009. Atualmente, está excluída a responsabilização solidária como regra e instituída a obrigação de a contratante de mão de obra reter 11% do valor bruto dos valores devidos à contratada e recolher, em nome desta, à Previdência a importância respectiva:

Lei n. 8.212/91 Art.31 A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

Assim, parece-nos que a interpretação mais adequada dos dispositivos é no sentido de que o Estado somente deveria ser responsabilizado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato de terceirização quando deixar de solicitar a Certidão Negativa de Débito – CND (47, inciso I, c/c o art. 48, da Lei

⁹ Brasil. Tribunal de Contas da União. Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU. – 4. ed. – Brasília, 2010.

8.212/91) ou em caso de omissão na obrigação de reter a contribuição previdenciária de 11% sobre o valor total da Nota Fiscal (art. 31).

Tal entendimento foi o explicitado pelo Grupo de Estudos composto por servidores do Ministério do Planejamento, Advocacia-Geral da União, Tribunal de Contas da União, Ministério da Previdência Social, Ministério da Fazenda, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e do Ministério Público Federal:

53. O Grupo de Estudos observou ainda que, nos termos do art. 47, inciso I, c/c o art. 48, da Lei 8.212/91, a responsabilidade solidária da União pelas contribuições previdenciárias não pagas por contratados ocorre tão somente quando se deixa de solicitar a Certidão Negativa de Débito CND. A Administração é obrigada, ainda, a reter 11% sobre o valor da nota fiscal relativa a serviços, conforme preceitua o art. 31 da mesma Lei.¹⁰

Registre-se que o Grupo de Estudos foi composto por determinação da Presidência do TCU, após representação da Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos – Adplan do Tribunal, com o objetivo de apresentar proposições de melhorias nos procedimentos relativos à contratação, execução e fiscalização de contratos de terceirização, em razão dos problemas cada vez mais frequentes na execução de tais contratos, inclusive no próprio Tribunal de Contas.

Posicionamento semelhante foi o adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade n. 16, quando decidiu que o Estado não é responsável pelas obrigações trabalhistas das empresas terceirizadas que contrata, o que somente ocorreria em caso de omissão no exercício de seu poder-dever de fiscalização¹¹.

Assim, com base nos citados preceitos legais e no princípio protetivo do Direito do Trabalho, o Tribunal Superior do Trabalho entende que a “Administração Pública, quando tomadora de serviços terceirizados, responde subsidiariamente, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada”¹².

Dado o exposto, resta clara a importância de a Administração Pública adotar mecanismos de fiscalização nos contratos de terceirização. Um dos mecanismos mais importantes e que muito tem a contribuir é a Auditoria Interna.

¹⁰ Relatório do Acórdão n. 1214/2013 – TCU – Plenário.

¹¹ Rebicki, Rafael Antonio. A terceirização pela administração pública: a nova súmula 331 do TST. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10873. Acesso em: 03/02/2017.

¹² Brasil. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula n. 331, V.

Capítulo 2: Auditoria Interna

Conceito, objetivos e importância da Auditoria Interna

Auditoria do setor público pode ser descrita como um processo contínuo e sistemático de avaliar informações e registros para determinar se estão de acordo com os critérios estabelecidos.

Para o TCU¹³, Auditoria consiste em processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual os critérios aplicáveis são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

As auditorias do setor público podem ser classificadas em três grupos: auditoria interna, auditoria externa e auditoria independente. Todas partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança (ISSAI 100):

- Fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às entidades públicas;
- Aperfeiçoando a accountability e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- Fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correção sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- Criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

Ao presente estudo interessa a Auditoria Interna, a qual consiste em uma atividade sistemática de avaliação de controles internos e da gestão de riscos adotada por uma entidade, com o objetivo de auxiliá-la a atingir seus objetivos estratégicos.

O Conselho Federal de Contabilidade conceitua Auditoria Interna como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade (NBC T- 12).

Nos órgãos públicos, é a unidade organizacional encarregada das atividades de avaliação dos controles internos, da gestão de riscos, auditoria (de conformidade, operacional, contábil e de gestão) e de consultoria.

A Constituição Federal de 1988 delineou as finalidades de atuação dos Sistemas de Controle Interno no âmbito dos três poderes da República, em seu Art. 74:

¹³ _____. Tribunal de Contas da União. Glossário de Termos do Controle Externo. Brasília: SEGECEX/ADSUP/ADPLAN, 2012. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 03/02/2017.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Como se percebe, o legislador constituinte teve a clara intenção de superar a visão de controle unicamente sob o enfoque legal, intencionando que a adoção de uma estruturação em nível de sistema pudesse conferir maior efetividade às ações de controle, ou seja, avaliação de resultados e cumprimento das metas (Inciso I), mas sem se desviar da necessária comprovação do cumprimento dos normativos aplicáveis (Inciso II).

Outro ponto que merece destaque é a previsão de que os sistemas de controle interno prestem apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional (Inciso IV), o que pode ser entendido como uma adequação normativa aos referenciais internacionais, que prescrevem a atuação da Auditoria como um conjunto de linhas sucessivas de defesa na proteção da legitimidade das operações.

Como se pode constatar pelo caput do artigo 74 da CF (os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno), é comum que a unidade de Auditoria Interna receba o tratamento de “Controle Interno”.

Convém esclarecer que a CF não adotou, nem é o caso de se exigir que adotasse, a terminologia técnica mais adequada, uma vez que o termo mais acertado seria Sistema Integrado de Auditoria Interna.

Nesse sentido já se manifestou o TCU acerca da diferença conceitual entre os termos (Acórdão 2622/2015 – TCU – Plenário):

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União [...] em:

9.5. recomendar à Controladoria-Geral da União (CGU/PR) que continue a orientar as organizações sob sua esfera de atuação para que:

9.5.1. **observem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna**, de forma a não atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna;

9.5.2. em decorrência da distinção conceitual acima, **avaliem a necessidade de segregar as atribuições e competências das atuais secretarias de controle interno (ou equivalentes), de forma que a mesma unidade organizacional não possua concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna**;

Assim, no presente estudo, será utilizada a terminologia Auditoria Interna para referir-se à unidade responsável pela avaliação sistemática e independente de controles internos, da gestão de riscos e de governança, conforme preconizado pelo Tribunal de Contas da União.

O principal objetivo da Auditoria Interna é auxiliar a Entidade a atingir seus objetivos estratégicos. Para cumprir seu mister, vale-se de inúmeras atividades, tais como: avaliar a existência, adequação e aplicabilidade dos controles internos; avaliar o cumprimento dos Normativos Internos, bem como sugerir a sua implantação ou atualização; avaliar a maturidade da gestão de riscos; e prestar consultoria, em casos excepcionais, quando houver conflito de interpretação entre outras instâncias de gestão.

Frise-se que “[a Auditoria Interna] não deve apenas apontar irregularidades, mas perseguir a melhoria de processos e práticas a partir do aperfeiçoamento do ambiente de controles. Seu trabalho deve estar perfeitamente alinhado com a estratégia da organização”¹⁴.

Dessa forma, é necessário que haja colaboração entre a unidade de Auditoria Interna e a Gestão do órgão, uma vez que ambos possuem o mesmo objetivo final: auxiliar a Organização a atingir seus objetivos estratégicos.

A Auditoria Interna tem importância ímpar para a efetivação do regime republicano e da democracia, uma vez que “fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais”¹⁵.

Deve-se ter em mente que os recursos do Estado são públicos, pertencentes à sociedade, ficando seus gestores (Políticos e servidores públicos) responsáveis, mediante delegação, pela gerência desse patrimônio e, consequentemente, pela prestação de contas acerca dos atos executados com esse fim. A essa delegação de responsabilidade dá-se o nome de teoria da agência.

Porém, não raro, os gestores do patrimônio público possuem interesses conflitantes com os interesses gerais da sociedade, ocasionando as diversas modalidades de corrupção que diuturnamente são noticiados, gerando os conflitos de agência:

Os conflitos de agência aparecem quando o bem-estar de uma parte – o proprietário –, denominada principal, depende das decisões tomadas por outra, responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente.

Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente (TCU — PROAUDI, 2011)¹⁶.

¹⁴ IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa - 4ª edição. P. 48. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo_julho_2010_a4.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

¹⁵ INTOSAI. ISSAI 100. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor público. Disponível em: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

¹⁶ Brasil. Tribunal de Contas da União. Auditoria Governamental: Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria – PROAUDI. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. Pág. 16.

Visando evitar ou pelo menos minimizar os conflitos de agência, a sociedade, através de seus representantes eleitos, adota diversos mecanismos para prevenir tais ocorrências, bem como para punir os responsáveis por eventual descumprimento.

Assim, são criados vários mecanismos de controle, para a averiguação quanto ao fiel cumprimento da delegação atribuída aos agentes públicos pela sociedade.

Os mecanismos de controle envolvem, além de outros, prestação de contas, accountability, à sociedade por parte dos responsáveis pelo patrimônio público. Nesse âmbito se insere a Auditoria, com vistas a fornecer ao principal (sociedade e seus representantes eleitos) as informações mais fidedignas e imparciais possíveis acerca de como os agentes vem conduzindo a delegação que receberam.

Pode-se dizer que a Auditoria Interna é um dos mais importantes mecanismos de prevenção dos conflitos de interesse e da malversação do patrimônio público, dada a proximidade com o objeto auditado e o amplo escopo de atuação.

Nessa linha, sabendo-se que a prestação de contas constitui obrigação inafastável dos agentes públicos, resta claro que a Auditoria Interna consiste em atividade essencial ao fortalecimento do Estado Democrático de direito.

Perfil requerido

O perfil do auditor consiste em um conjunto de atributos pessoais e profissionais requeridos, tais como: área de formação e especialização, capacitação técnica, experiência profissional, comunicação escrita e verbal, dentre outras.

O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e exposição das conclusões, para tanto é necessário autonomia e credibilidade para poder revisar e avaliar políticas e planos, procedimentos, normas, operações e registros, imprimindo qualidade excepcional aos seus relacionamentos profissionais, identificando a origem dos problemas detectados e discutindo prontamente a solução, sempre agindo com lisura, paciência, educação, respeito, criatividade e senso crítico¹⁷.

A natureza complexa e dinâmica das atividades realizadas pelos servidores encarregados da Auditoria Interna requer certas habilidades e competências específicas e indispensáveis para a eficácia da função.

¹⁷ Fabrycia Leite. O perfil de um auditor. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/o-perfil-de-um-auditor/36664/>. Acesso em: 03/02/2017.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil¹⁸ elenca os dez Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, considerados a base das Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna:

- Demonstrar integridade.
- Demonstrar competência e zelo profissional devido.
- Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente).
- Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização.
- Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado.
- Demonstrar qualidade e melhoria contínua.
- Comunicar-se com eficácia.
- Prestar avaliações com base em riscos.
- Ser perspicaz, proativo e focado no futuro.
- Promover a melhoria organizacional.

Deve ficar claro que a observância contínua e simultânea dos dez princípios é obrigatória para que o trabalho realizado pelo Auditor seja considerado eficaz e relevante para a Entidade.

Observe-se que os dez Princípios listados acima não encerram os requisitos necessários, são na verdade o básico exigido de todos os profissionais que atuam na área. A natureza do trabalho a realizar é que vai definir os demais requisitos específicos.

A avaliação do perfil requerido pode considerar as etapas da auditoria a serem desenvolvidas, não necessariamente a realização integral do trabalho, especialmente quando se trata de objeto complexo e que exige conhecimentos específicos.

Ressalte-se que uma das características mais importantes no desenvolvimento dos trabalhos auditoriais é a independência do auditor frente ao auditado. Dessa forma, o profissional de auditoria deve manter conduta ética e isenta de influências pessoais na sua atuação profissional.

O Processo de Auditoria

O Processo de Auditoria largamente conhecido compreende três etapas básicas: Planejamento, Execução e Relatório. Atualmente, as boas práticas adotam um processo composto de mais duas etapas: monitoramento e controle de qualidade.

As etapas básicas são sucessivas e necessárias à realização da próxima, embora, algumas vezes, se confundam no desenvolvimento do trabalho. Ainda se deve frisar que as etapas não são isoladas, sendo possível retornar à etapa anterior sempre que a necessidade apresentar-se, dadas as circunstâncias fáticas que podem ocorrer na execução dos trabalhos.

¹⁸ Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Princípios Fundamentais para a prática Profissional de Auditoria Interna. Disponível em: http://www.iiabrazil.org.br/new/IPPF_principios.html. Acesso em: 03/02/2017.

Planejamento

A primeira etapa do processo de Auditoria compreende o Planejamento, conjunto de atividades essenciais ao início da execução do encargo.

De acordo com Maximiano¹⁹, entende-se por planejamento a atividade de se definir um futuro desejado e de se estabelecer os meios pelos quais este futuro será alcançado. Trata-se essencialmente de um processo de tomada de decisões, caracterizado por haver a existência de alternativas.

A partir da conceituação geral, advinda da teoria da Administração, cabe trazer à baila o conceito de Planejamento específico da Auditoria, fornecido pelo Conselho Federal de Contabilidade. Conforme a NBC/CFC T 11 – IT07:

Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

Assim, no Planejamento a equipe de auditoria estabelece a estratégia geral dos trabalhos que serão desenvolvidos, compreendendo as fontes de pesquisa, a metodologia que será aplicada, incluindo as técnicas e procedimentos, o cronograma das atividades, definindo os possíveis achados e culminando com a elaboração da Matriz de Planejamento.

Por estratégia geral deve-se entender a aproximação inicial com o objeto auditado, por vezes denominado visão geral do objeto. O Auditor deve buscar nessa etapa conhecer, ainda que de forma inicial, os princípios, as normas e os padrões de desempenho gerais do objeto, a fim de formar o arcabouço técnico inicial sobre o tema, com vistas a elaborar o curso de ação das etapas seguintes.

Ainda na etapa do Planejamento, o Auditor buscará a delimitação dos trabalhos, através da formulação das questões de auditoria, as quais orientarão os rumos do trabalho, indicarão em quais critérios se basearão as conclusões, a metodologia do trabalho e as técnicas e procedimentos a serem adotados, bem como os possíveis achados de auditoria.

Como se percebe, o Planejamento é etapa primordial na execução da Auditoria. Ignorá-lo ou realizá-lo sem a devida atenção é fator preponderante de fracasso, embora, deve ficar claro, um Planejamento perfeito não garanta, por si só, o sucesso da execução.

Dessa forma, o Planejamento possui efeito primordial na caracterização da Auditoria, pois delimita os trabalhos, informa ao auditado em quais critérios se basearão as análises e também registra os procedimentos e técnicas que se pretendem utilizar.

O resultado da Auditoria também recebe a mesma influência direta do planejamento. Devem ficar claros, desde a etapa de elaboração do Projeto, quais os resultados se busca atingir com a execução do encargo, através da definição dos possíveis achados.

¹⁹ MAXIMIANO, A. C. A. Introdução à administração. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Assim, o resultado deverá ser julgado com base no que foi proposto pelo Planejamento, não somente na expectativa do demandante ou do auditado. Logicamente, tais expectativas têm influência sobre o Planejamento, não devendo o Auditor ignorá-las no momento da elaboração do projeto.

Contudo, vale lembrar a lição de DUCKER²⁰:

O planejamento não é previsão. Não é orientar nem dirigir o futuro. Qualquer tentativa nesse sentido é fútil: o futuro é imprevisível.

É possível, por vezes esperado, que, durante a Execução, verifiquem-se situações não previstas, tais como: necessidade de incluir novos critérios, lançar mão de novas técnicas, revisar a metodologia proposta em face de alguma limitação nos recursos disponíveis, entre outras.

Em tais situações, o Planejamento poderá ser revisto, para superar os novos desafios que se apresentaram. Entretanto, nessa revisão reside um risco muito comum: a desconfiguração do Planejamento, alterando drasticamente o que fora proposto inicialmente.

Também não se deve elaborar o Planejamento sem o devido zelo, com a expectativa de alterá-lo conforme as necessidades da Execução. Tal atitude compromete a confiabilidade de todo o trabalho.

Pelo exposto, quer-se dizer que alterações no Planejamento são aceitáveis, mas se deve buscar manter a essência do que o Auditor se propôs a realizar. Tal atitude minimiza os riscos e problemas que se escondem no momento da Execução, sobre os quais o Auditor não tem influência nem poderia prever com antecedência.

Execução

Nesta etapa, a Equipe de Auditoria designada se apresenta aos auditados, estabelecendo os canais de comunicação necessários, informando o escopo, duração, objetivos e limitações dos trabalhos.

Impende observar que antes mesmo do início da fase de execução propriamente dita boa parte das atividades a serem desenvolvidas já foram levadas a efeito pela Equipe de auditoria:

Na verdade, a execução de uma auditoria começa antes mesmo da apresentação dos auditores à entidade auditada. Isso porque, nesse momento dos “trabalhos de campo” a maior parte dos passos a serem dados pela equipe já terão sido definidos²¹.

²⁰ DUCKER, P. O que o Planejamento Estratégico não é. Disponível em: <https://sites.google.com/site/agestaeducacional/artigo/drucker>. Acesso em 03/02/2017.

²¹ Brasil, Tribunal de Contas da União. Auditoria Governamental: Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria – PROAUDI. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. Pág. 253.

As atividades já realizadas foram executadas na fase do planejamento e consolidadas na Matriz de Planejamento. Entretanto, somente na etapa da Execução que os auditores procedem à coleta das evidências dos achados de auditoria e aplicam as técnicas e procedimentos de auditoria previstos.

Ao final da execução, a Equipe de Auditoria consolida os resultados das atividades desenvolvidas na Matriz de Achados, que servirá de base para a comunicação dos resultados da Auditoria, através do Relatório.

Técnicas e Procedimentos de Auditoria

O atual paradigma das auditorias não prevê uma abordagem fixa para as rotinas, técnicas e procedimentos adotados durante a etapa de Execução. Prega-se que a auditoria, como ciência social, possui um caráter de arte e que a realidade que se apresenta demanda dinamismo e flexibilidade por parte dos profissionais.

Assim, deve ficar claro que as técnicas e procedimentos abaixo elencados constituem as mais comuns nas diversas modalidades de auditoria, mas não esgotam o assunto. Por vezes, a natureza da auditoria pode demandar a utilização de diversas outras técnicas e procedimentos, bem como, a diversificação de várias delas, a fim de atingir o objetivo maior da auditoria: a formação da convicção do auditor frente ao objeto auditado.

Técnicas de Auditoria

Conceitua-se Técnica de Auditoria como o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

É necessário observar a finalidade específica de cada técnica auditorial, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo²².

A decisão na escolha das técnicas de auditoria mais adequadas à situação deve levar em conta fatores de risco, materialidade e relevância dos achados que se pretende encontrar. Assim, deve-se ter em mente sempre o fator custo X benefício, evitando que a execução da auditoria se torne mais onerosa que os possíveis benefícios advindos.

Entre as técnicas de auditoria mais comumente utilizadas, citem-se as seguintes.

Análise SWOT

²² Chaves, Renato Santos. Técnicas de Auditoria. Disponível em: <http://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/tecnicas-de-auditoria/>. Acesso em: 03/02/2017.

Consiste em uma técnica de análise desenvolvida pela escola do *design*, do grupo de administração geral da Harvard Business School. Busca identificar os pontos fortes e fracos da empresa, bem como as oportunidades e ameaças do ambiente externo ao atingimento das metas estratégicas.

Na fase inicial da Auditoria, é importante que sejam realizado o gerenciamento de riscos aplicáveis, de forma a buscar mitigá-los. Assim, a análise SWOT pode contribuir na identificação dos pontos importantes que devem ser considerados no planejamento da auditoria.

Amostragem

Consiste na escolha e seleção de uma amostra representativa nos casos em que é inviável pelo custo/benefício aferir a totalidade do objeto da auditoria e pela limitação temporal para as constatações.

Após a definição do método de amostragem ideal para a situação, é possível formular um julgamento do todo com base na parcela (amostra) verificada. Dessa forma, essa técnica de auditoria contribui para a eficiência do processo, mas há casos em que a amostragem não é recomendada: quando a população auditada é muito pequena e a amostra se torna relativamente grande; quando as características da população são de fácil mensuração, ainda que a população não seja pequena; e quando há necessidade de alta precisão, caso em que se recomenda a utilização do censo – exame da totalidade da população.

Observação direta (inspeção física)

Exame in loco para verificação do objeto da auditoria. Consiste em método bastante empregado em investigação científica, principalmente em estudos antropológicos.

Entre as vantagens da adoção dessa técnica, citem-se: permite ao auditor compreender o contexto no qual se desenvolvem as atividades; permite uma abordagem indutiva; permite a observação de aspectos da atividade que escapam dos participantes, rotineiramente envolvidos com o programa; permite a observação de aspectos que os participantes omitem em entrevistas, por ser um tema delicado ou embaraçoso; e permite a confrontação da percepção dos participantes com a do auditor.

Entrevista

Consiste na formulação de perguntas, escritas ou orais, ao pessoal da unidade auditada, para obtenção de dados e informações. É uma das técnicas de auditoria mais utilizadas, sendo mister considerá-la em todas as auditorias. Por vezes, é a primeira fonte de obtenção de informações e, a partir do que for apurado na entrevista, é revelada a necessidade de utilizar algumas outras técnicas (observação direta, amostragem, análise documental, circularização etc.).

Circularização

Consiste na obtenção de informações com a finalidade de confrontar declarações de terceiros com os documentos constantes do escopo da auditoria, de natureza formal, podendo ser classificada em três tipos:

Positivo em branco – solicitação sem indicação de quantitativos ou valores no texto.

Positivo em preto – solicitação com a indicação de quantitativos ou valores no texto.

Negativo – comunicação de informações, com ou sem indicação de quantitativos e valores no texto e com referência à dispensa de resposta, caso haja concordância com os termos informados.

Análise documental

Técnica básica em auditorias operacionais ou de conformidade, consiste na verificação de processos e documentos que conduzem à formação de indícios e evidências. Na maioria das auditorias, é a primeira técnica empregada e, assim como ocorre em relação à entrevista, pode determinar o emprego de outras técnicas, para a confirmação ou confrontação de dados relevantes.

Procedimentos de auditoria

Procedimento de auditoria é o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite a obtenção de evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte da atividade de auditoria²³.

Assim, os procedimentos são decorrência da técnica de auditoria empregada pelo auditor na execução dos trabalhos, ou seja, são as execuções de atividades materiais necessárias à obtenção de provas com vistas a formar a convicção do auditor frente à realidade auditada.

A seguir, são elencados os procedimentos mais comumente utilizados nas auditorias governamentais.

Testes substantivos

Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de

²³ Chaves, Renato Santos. Procedimentos de Auditoria. Disponível em: <http://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/procedimentos-de-auditoria/>. Acesso em: 03/02/2017.

informações da entidade e pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em testes de transações e procedimentos de revisão analítica.

Exame físico

Exame físico consiste na verificação in loco. Seu principal objetivo é proporcionar ao auditor a formação da certeza quanto à existência do objeto ou item examinado. O exame deve levar em conta os seguintes aspectos: quantidade; existência física; identificação; autenticidade; e qualidade.

Exame dos documentos originais

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle. O auditor deve ter em mente os seguintes aspectos ao realizar o exame dos documentos originais: autenticidade; normalidade; aprovação; e registro.

Conferência de cálculos

É o procedimento voltado à revisão das operações aritméticas que envolvem o objeto auditado. Por mais simples que seja o cálculo auditado, é de suma importância que o auditor haja com ceticismo profissional e proceda, sempre que possível, à conferência dos cálculos apresentados pelos auditados.

Importante registrar que o ceticismo profissional consiste em princípio geral de auditoria governamental (ISSAI 100), dessa forma, revela-se de suma importância que o auditor evite basear seu julgamento em informações exclusivamente fornecidas pelo auditado, por isso a conferência de cálculos, mais que importante, é indispensável ao adequado exercício da auditoria.

Inquérito

O inquérito consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas merece, consequentemente, respostas tolas.

O inquérito, como procedimento de auditoria, pode ser utilizado através de declarações formais, conversações normais ou sem compromisso. Quando da aplicação do inquérito, o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza, tanto para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor (UnyLeya, 2016).

Relatório

Após a conclusão das atividades previstas no planejamento para a Etapa de execução, a Equipe de Auditoria dará início à confecção do Relatório, o qual é, em última análise, o produto final da Auditoria:

O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento²⁴.

Dessa forma, revela-se de suma importância o estabelecimento de padrões de elaboração dos relatórios. Tais padrões devem atender a demanda própria de cada unidade de Auditoria, visto que a diversidade e a especificidade dos objetos auditados podem exigir adaptações.

De toda forma, a observância da norma culta do vernáculo é indispensável, como em qualquer documento oficial:

A redação oficial deve caracterizar-se pela impessoalidade, uso do padrão culto de linguagem, clareza, concisão, formalidade e uniformidade. [...]

As comunicações que partem dos órgãos públicos devem ser compreendidas por todo e qualquer cidadão brasileiro. Para atingir esse objetivo, há que evitar o uso de uma linguagem restrita a determinados grupos. [...]

A língua escrita, como a falada, compreende diferentes níveis, de acordo com o uso que dela se faça. [...] Nos dois casos, há um padrão de linguagem que atende ao uso que se faz da língua, a finalidade com que a empregamos.

O mesmo ocorre com os textos oficiais: por seu caráter impessoal, por sua finalidade de informar com o máximo de clareza e concisão, eles requerem o uso do padrão culto da língua.

Há consenso de que o padrão culto é aquele em que a) se observam as regras da gramática formal, e b) se emprega um vocabulário comum ao conjunto dos usuários do idioma.

É importante ressaltar que a obrigatoriedade do uso do padrão culto na redação oficial decorre do fato de que ele está acima das diferenças lexicais, morfológicas ou sintáticas regionais, dos modismos vocabulares, das idiosincrasias linguísticas, permitindo, por essa razão, que se atinja a pretendida compreensão por todos os cidadãos²⁵.

O TCU²⁶ apresenta ainda oito requisitos de qualidade para os Relatórios de Auditoria, quais sejam: clareza, convicção, completude, exatidão, tempestividade e objetividade. Considerando a clareza e a importância dos requisitos, apresentam-se na íntegra:

CLAREZA: produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização de

²⁴ Brasil. Tribunal de Contas da União. Padrões de Auditoria de Conformidade. Brasília, 2009.

²⁵ Brasil. Manual de redação da Presidência da República. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm. Acesso em: 03/02/2017.

²⁶ _____. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília, 2011. Pág. 49 – 51.

expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas. Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico;

CONVICÇÃO: expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos”, “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”;

CONCISÃO: ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria;

COMPLETUDE: apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação;

EXATIDÃO: apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para

contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria;

RELEVÂNCIA: expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento;

TEMPESTIVIDADE: emitir tempestivamente os relatórios de auditoria para que sejam mais úteis aos leitores destinatários, particularmente aqueles a quem cabem tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade;

OBJETIVIDADE: harmonizar o relatório em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise. O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

Dessa forma, é importante que cada Unidade de Auditoria estabeleça e adote um padrão de confecção de relatórios, considerando as orientações gerais apresentadas por Instituições reconhecidas pela expertise no tema.

Monitoramento

O monitoramento tem por objetivo verificar o cumprimento das determinações e recomendações fixadas no Relatório de Auditoria, além dos impactos produzidos. As determinações serão obrigatoriamente monitoradas e as recomendações o serão a critério da Auditoria Interna.

O TCU estabelece rotina para o monitoramento idêntica à da Auditoria em si, composta de três etapas básicas: Planejamento, Execução e Relatório²⁷.

Os trabalhos desenvolvidos no monitoramento têm início já na Etapa de confecção do Relatório, quando a Equipe de Auditoria deve proceder ao registro das recomendações e determinações fixando prazo para atendimento e estabelecendo, assim, uma previsão interna de prazo para proceder à verificação de seu cumprimento por parte dos auditados.

Frise-se que “o principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramentos contribui para aumentar a efetividade da auditoria”²⁸.

Ademais, o monitoramento permite avaliar a qualidade da auditoria e identificar oportunidades de aperfeiçoamento e de aprendizado, além de subsidiar o processo de seleção de futuros objetos de auditoria²⁹.

Controle de qualidade

A Auditoria, como qualquer outra atividade administrativa, está sujeita a controle de qualidade, com a finalidade de assegurar a satisfação do cliente. Dito de outra forma, o controle se faz necessário para assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido pela Auditoria Interna se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos³⁰.

O Controle de qualidade possibilita, ainda, a melhoria contínua dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas. A qualidade no desenvolvimento dos trabalhos da auditoria é assegurada pela aderência a princípios, procedimentos e metodologias específicos, visando ao alcance de níveis crescentes de objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade na elaboração dos relatórios e dos demais documentos produzidos³¹.

Segundo o TCU³², o controle de qualidade é exercido com os seguintes objetivos:

- a) assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria
- b) identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiências;
- c) localizar deficiências no desenvolvimento dos trabalhos e corrigi-las tempestivamente;
- d) reduzir o tempo de tramitação dos processos das auditorias;
- e) diminuir a necessidade de retrabalho para correção de deficiências;

²⁷ Brasil. TCU. Padrões de Monitoramento. Brasília, 2009.

²⁸ _____. TCU. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2010. Pág. 46.

²⁹ *Idem*.

³⁰ Brasil. Universidade Federal de Pelotas. Manual de Auditoria Interna. Pelotas, RS, 2011. Disponível em: <http://wp.ufpel.edu.br/audin/files/2011/10/2.Manual-de-Auditoria-Interna.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

³¹ _____. TCU. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2010.

³² *Idem*.

- f) evidenciar boas práticas na execução dos trabalhos que possam ser disseminadas;
- g) contribuir para o desenvolvimento de competências por meio da identificação de necessidades de treinamento;
- h) identificar a necessidade de revisão ou de elaboração de documentos técnicos que contenham orientações para a execução das atividades;
- i) suprir a administração com informações sistemáticas e confiáveis sobre a qualidade dos trabalhos.

Dessa forma, o controle de qualidade envolve a elaboração de normas e manuais, estabelecimento de padrões de procedimentos e de disseminação de boas práticas, com o intuito de elevar e manter a credibilidade dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna.

Capítulo 3: Atuação da Auditoria Interna na fiscalização de contratos de terceirização

A terceirização tem trazido alguns desafios para os gestores públicos e o principal deles, como já frisado no capítulo 1, é a responsabilização subsidiária ou solidária da Administração Pública frente às obrigações trabalhistas ou previdenciárias dos funcionários terceirizados, caso os direitos destes não sejam observados pelas empresas contratadas.

No entendimento da justiça do trabalho, sedimentado na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, a responsabilização da Administração resta configurada quando ocorrer omissão no dever de fiscalização contratual, previsto no artigo 67 da Lei 8.666/1993.

Dessa forma, os gestores públicos devem adotar mecanismos de controle voltados à fiscalização do adimplemento dos direitos assegurados aos empregados terceirizados por parte das empresas contratadas para prestar o serviço objeto do contrato de terceirização, visando a evitar eventual responsabilização solidária ou subsidiária da Administração Pública, com a consequente ação regressiva ao servidor omissor.

Neste capítulo serão propostas linhas de ação, bem como mecanismos de controle a serem adotados ou sugeridos por parte da Auditoria Interna, com vistas a evitar a responsabilização e elevar os padrões de qualidade dos serviços prestados mediante contratos de terceirização.

Auditoria Operacional

As Auditorias Governamentais classificam-se, quanto à sua natureza, em Auditoria de regularidade (ou conformidade) e Auditoria operacional. As primeiras objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos objetos auditados. A segunda, verificar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública³³.

Assim, a auditoria de regularidade adota como critério de avaliação, preponderantemente, as leis que regem a matéria e, por isso mesmo, possui um escopo limitado, causando uma restrição na atuação da Auditoria Interna.

Segundo Albuquerque³⁴, a evolução da gestão pública do paradigma burocrático weberiano para o modelo gerencialista do século XXI demandou a evolução do conceito de auditoria operacional para a auditoria de desempenho (operacional), visto que esta possui mais liberdade na seleção de critérios e métodos de trabalho, dada a natureza das dimensões de desempenho que são avaliadas (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade). Ademais, cite-se que:

³³ Brasil, TCU. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília, 2011. Pág. 14.

³⁴ ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. A Experiência das Entidades Fiscalizadoras Superiores com Auditoria operacional: limites, tendências e desafios. Artigo disponibilizado na biblioteca do curso. São Paulo. 2006.

Além das quatro dimensões de desempenho examinadas, outras, a elas relacionadas, poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais. Aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público), equidade na distribuição de bens e serviços podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a accountability de desempenho da ação governamental³⁵.

Percebe-se claramente que a auditoria operacional é mais complexa que a auditoria tradicional, pois requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica:

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais (ISSAI 3000/1.2, 2.2, 2004; ISSAI 400/4,21, 2001)³⁶.

Pelo exposto, deve ficar clara a importância de a unidade de Auditoria Interna evoluir do paradigma de conformidade para o de desempenho na avaliação dos contratos de terceirização, visando maior eficiência, eficácia, efetividade e economicidade em tais contratações. De toda forma, deve ficar clara que a avaliação do cumprimento das normas legais aplicáveis é indispensáveis, porém não deve a Auditoria Interna ficar limitada somente a tal avaliação.

Auditoria baseada em riscos

Na mesma linha, revela-se de suma importância a execução contínua de Auditorias baseadas em riscos no âmbito da Administração Pública. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete, positivamente (risco positivo ou oportunidade) ou negativamente (risco negativo ou ameaça), os objetivos da organização³⁷.

Os riscos são divididos em duas categorias: risco inerente, relativo ao próprio negócio, processo ou atividade, independentemente dos controles adotados; risco residual, o qual remanesce do risco inerente, após a mitigação pelos controles adotados.

A Administração Pública, segundo a visão sistêmica de administração, como qualquer outra organização, está sujeita a eventos e interações decorrentes

³⁵ Brasil. TCU. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2010. Pág. 12.

³⁶ *Idem*.

³⁷ Brasil. TRE-CE. Plano de Gestão de Riscos. Disponível em: <http://www.justicaeleitoral.jus.br/arquivos/tre-ce-plano-de-gestao-de-riscos>. Acesso em: 03/02/2017.

de seu ambiente externo e interno, sendo que cada um dos eventos tem causas e impactos/consequências.

A gestão de riscos busca maximizar os eventos que com potencial de afetar positivamente a Organização e, por outro lado, minimizar os eventos com potencial de afetar negativamente os objetivos. Em resumo: potencializar as oportunidades e minimizar as ameaças.

Assim, as organizações procedem à gestão de riscos com vistas a mitigar as ameaças ao seu negócio. A resposta aos riscos residuais é a implementação de controles internos.

Nesse diapasão, evidencia-se a importância da Auditoria Interna. O IIA estabelece em suas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna que³⁸:

2130.A1 - A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação a:

- Alcance dos objetivos estratégicos da organização;
- Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;
- Eficácia e eficiência das operações e programas;
- Salvaguarda dos ativos; e
- Conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos e contratos.

Conforme já evidenciado no capítulo 1, a despeito da eficiência e da economicidade possivelmente advindas da terceirização, muitos problemas têm surgido com a disseminação de tal prática no âmbito do serviço público. Dessa forma, não restam dúvidas acerca da importância da gestão de riscos na contratação de serviços terceirizados.

Assim, a Auditoria Interna deve avaliar os riscos envolvidos, considerando-os no planejamento das auditorias para a seleção dos objetos auditados e, ainda, proceder à avaliação da gestão de riscos atualmente adotada na organização, propondo, se cabível, um enfoque direcionado à terceirização, dada a relevância do tema, bem como o volume de recursos envolvidos.

Avaliação de controles internos

A avaliação de controles internos é um dos objetivos fundamentais da Auditoria Interna e revela-se também indispensável para a efetividade das contratações de serviços terceirizados na Administração Pública.

³⁸ Institute of Internal Auditors, The (IIA). Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

A CGU³⁹ define controle interno como:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Na definição da INTOSAI⁴⁰:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Em outras palavras, controles internos são as medidas adotadas pela organização em face dos riscos a que está submetida sua atividade, a fim de garantir que os seus objetivos sejam atingidos. Quer-se dizer, os controles internos são a resposta de uma organização aos riscos a que está submetida.

Frise-se que o controle interno não fornece segurança absoluta, tão-somente “razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os objetivos gerais serão alcançados”, na definição da INTOSAI exposta anteriormente.

Como são executados pelas pessoas (efetuado pela direção e corpo de funcionários), os controles internos estão sujeitos à falibilidade humana, ou seja, “às falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, má compreensão, descuido, cansaço físico, distração, conluio, abuso ou excessos⁴¹”.

Outro aspecto importante a se destacar é que toda medida de controle adotada implica em custos adicionais para a organização. Por conseguinte, deve-se atentar para que o custo do controle não seja superior ao benefício advindo. Assim, “a relação custo/benefício é uma limitação ao controle interno justamente porque existem riscos que não são controlados devido ao alto custo que isso implicaria⁴²”.

Levando em consideração todos esses fatores (riscos, falibilidade dos controles e o custo/benefício), a Organização deve implementar medidas de controles internos adequados aos objetivos estratégicos propostos, bem como

³⁹ Brasil, CGU. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 03/02/2017. Pág. 67.

⁴⁰ INTOSAI. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Disponível em: <http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/diretrizes.pdf>. Acesso em: 03/02/2017. Pág. 19.

⁴¹ Idem. Pág. 26.

⁴² Brasil, TCU. Curso de avaliação de controles internos: Aula - Bases conceituais. TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. Pág. 33.

estabelecer seu nível aceitável de risco (apetite a riscos), pois nem todo risco deve ser controlado: quando o dano previsto é baixo, o custo é alto e a medida de controle proposta é ineficaz, não faz sentido implementá-la.

Dessa forma, assim como na avaliação da gestão de riscos, é imprescindível que a Auditoria Interna proceda à avaliação dos controles internos adotados para fazer frente aos riscos identificados, considerando os fatores expostos: riscos, apetite a riscos, segurança relativa e custo/benefício.

Avaliação da Governança de aquisições

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade⁴³.

Assim, a governança em contratos de terceirização envolve todos os mecanismos postos em prática para assegurar a prestação do serviço de forma adequada.

A Lei de Licitações prevê alguns desses mecanismos, tais como: divisão e segregação de funções (comissão de licitação e autoridade com poder decisório em instância distinta); estabelecimento de critérios de seleção de empresas (habilitação jurídica, qualificação técnica, qualificação econômico-financeira e regularidade fiscal e trabalhista); designação de representante da administração para acompanhar e fiscalizar a execução do contrato (gestor de contrato).

Entretanto, os mecanismos formais estabelecidos são insuficientes para assegurar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade das contratações. É mister que seja estabelecida uma estratégia de contratações, além do estabelecimento de mecanismos de liderança e controle adequados.

Nesse aspecto, o TCU⁴⁴ apresenta os *Dez Passos para a Boa Governança*:

1. Escolha líderes competentes e avalie seus desempenhos;
2. Lidere com ética e combata os desvios;
3. Estabeleça sistema de governança com poderes de decisão balanceados e funções críticas segregadas;
4. Estabeleça modelo de gestão da estratégia que assegure seu monitoramento e avaliação;
5. Estabeleça a estratégia considerando as necessidades das partes envolvidas;
6. Estabeleça metas e delegue poder e recursos para alcançá-las;

⁴³ Brasil, TCU. Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Pág. 26.

⁴⁴ _____. Dez passos para a boa governança. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

7. Estabeleça mecanismos de coordenação de ações com outras organizações;
8. Gerencie riscos e institua os mecanismos de controle interno necessários;
9. Estabeleça função de auditoria interna independente que adicione valor à organização;
10. Estabeleça diretrizes de transparência e sistema de prestação de contas e responsabilização.

Como se percebe, a Governança requer o estabelecimento das rotinas anteriormente expostas: gestão de riscos, avaliação de controles internos, orientação estratégica, auditoria interna independente, entre outras.

Em que pese a clara importância da Governança para o sucesso das atividades de uma organização, pode-se dizer que a Administração Pública ainda se encontra em um nível de maturidade incipiente nas ações de governança, notadamente nas relacionadas às aquisições.

Conforme levantamento realizado pelo TCU⁴⁵ com o objetivo de sistematizar informações sobre o estágio da governança e da gestão das aquisições em organizações da Administração Pública Federal, cujos resultados basearam-se em amostra composta de 386 órgãos públicos, evidenciou-se que 57,2% das organizações estão em estágio inicial de capacidade em governança e gestão das aquisições, 39,4% em nível intermediário e somente 3,5% estão em estágio de capacidade aprimorada.

Dessa forma, a Auditoria Interna tem papel fundamental no estabelecimento, implantação e disseminação de ações de Governança de aquisições nos órgãos públicos, especialmente as de serviços terceirizados, considerando os riscos e custos elevados envolvidos em tais contratações.

Propostas de atuação

Com base em todo o exposto, propõem-se a seguir algumas importantes ações que podem ser sugeridas pela Auditoria Interna à Administração, com vistas à elevação dos padrões de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade nas contratações de serviços terceirizados por parte das Organizações do setor Público:

Implantação de ações de governança de aquisições, notadamente para os contratos de terceirização:

A elevação dos padrões de desempenho nos aspectos de liderança, estratégia e controle é imprescindível para a adequação das contratações públicas, entretanto, conforme já registrado, somente 3,5% das organizações públicas

⁴⁵ Brasil, TCU. Acórdão n. 2622/2015 – Plenário. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2508C5E58015090FE96AD7EFE&inline=1>. Acesso em: 03/02/2017.

possuem nível de capacidade aprimorada em tais ações de governança de aquisições.

Considerando a importância do tema, é de suma importância que a Auditoria Interna promova o levantamento do nível de governança da entidade a que pertence, caso ainda não disponível, e realize auditorias no sistema de governança da organização, com vistas a contribuir para o atingimento dos objetivos estratégicos estabelecidos.

Implantação de uma cultura de gerenciamento de riscos e de avaliação de controles internos;

A gestão de riscos é um referencial básico para a Auditoria Interna. Caso ainda não tenha conhecimento do estágio de evolução da gestão de riscos da Organização, é de suma importância que considere ações nesse sentido em seu planejamento de auditoria.

Igualmente, a avaliação periódica dos controles internos adotados pela Administração não pode ser negligenciada. Obviamente, toda organização adota alguns mecanismos de controles, por mais incipientes que sejam. Assim, a mera existência de instrumentos de controles não assegura a adequação dos mesmos.

Exatamente por isso a Auditoria Interna deve realizar avaliações sistemáticas nas atividades de gestão de riscos e avaliação dos controles internos.

Padronização das atividades de fiscalização através de um manual de gestão de contratos;

A padronização é pressuposto para as ações anteriormente expostas. Não se concebe o estabelecimento de ações de Governança, de gestão de riscos e de controles internos de forma desconexa e desordenada, instituídas ao acaso.

A confecção de um manual de gestão de contratos traz alguns benefícios para a atividade de fiscalização, entre eles citem-se: economia, pela redução de desperdício e retrabalho; retenção e disseminação do conhecimento; segurança para os responsáveis pela atividade.

Sugere-se, como referencial normativo a Instrução Normativa nº 2, de 30 de abril de 2008, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (IN SLTI/MP n. 2/2008), bem como os apontamentos e ressalvas apresentados pelo TCU no Acórdão n. 1214/2013 – Plenário.

Adoção de políticas de gestão de pessoas focadas nas necessidades dos gestores de contratos

A atividade desempenhada pelos gestores de contratos é de extrema responsabilidade. Sob os cuidados desse servidor são depositadas atribuições das

mais variadas, desde o atesto da fatura de cobrança, que muitas vezes ultrapassa a cifra de milhões de Reais, passando pela fiscalização trabalhista, previdenciária e fiscal em relação aos empregados alocados nos postos objeto do contrato, até a orientação quanto à execução das atividades previstas no contrato.

O que se percebe na atualidade é que os gestores vêm sendo cada vez mais sobrecarregados, não havendo nenhuma contrapartida prevista para o desempenho de tantas atribuições.

Ainda, não é difícil constatar que boa parte dos gestores sequer recebe treinamento adequado para o exercício das funções, o que pode acarretar, além da ineficiência do serviço, a responsabilização da Administração e do próprio servidor.

Dessa forma, propõe-se que a Auditoria Interna aponte as seguintes recomendações à Administração, caso não observadas atualmente:

- Estabelecimento de programas de capacitação contínua aos gestores de contratos de terceirização como condição para o exercício da função;
- Segregação de funções da atividade de fiscalização contratual (Gestor do Contrato; Fiscal Técnico do Contrato; Fiscal Requisitante do Contrato; e Fiscal Administrativo do Contrato)⁴⁶.
- Seleção de gestores de contratos com base no perfil adequado para o desempenho das funções;
- Estabelecimento de políticas de recompensa aos gestores e fiscais, visando estimular o exercício da atividade.

⁴⁶ BRASIL. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. Instrução Normativa nº 04, de 12 de novembro de 2010. Art. 24. Disponível em: <http://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-04-de-12-de-novembro-de-2010>. Acesso em: 03/02/2017.

Conclusão

Conforme frisado, a despeito da disseminação de contratação de mão-de-obra terceirizada no âmbito da Administração Pública, bem como da elevação no dispêndio de recursos públicos com as referidas contratações, verifica-se que há carência de estudos direcionados especificamente à atuação da Auditoria Interna na fiscalização de tais contratos.

Por isso, o presente estudo foi desenvolvido com o objetivo geral de explicitar a importância da atuação da Auditoria Interna para a efetividade da contratação de mão de obra terceirizada no âmbito da Administração Pública.

O trabalho foi dividido em três capítulos, cada qual com o objetivo de atender um dos objetivos específicos apontados na introdução: conceituar terceirização de mão de obra e Auditoria Interna no âmbito do serviço público; sistematizar os normativos vigentes que tratam da terceirização e da Auditoria Interna; e explicitar boas práticas de fiscalização de contratos de terceirização por parte da unidade de Auditoria Interna.

No primeiro capítulo, abordou-se o fenômeno da terceirização de mão de obra, seu conceito e origem, a normatização aplicável ao serviço público, seu impacto fiscal nos gastos com pessoal para fins da LRF, além da responsabilização trabalhista da Administração Pública.

O segundo capítulo foi dedicado ao estudo da Auditoria Interna, tratando da conceituação dada pelas instituições nacionais e internacionais mais notáveis, do perfil requerido dos profissionais dedicados à atividade, bem como do Processo de trabalho da Auditoria.

Por fim, no capítulo final se abordou a importância da Auditoria na fiscalização de contratos de terceirização, apontando-se algumas boas práticas que podem ser adotadas pelos profissionais para elevar os padrões de qualidade do serviço auditorial em relação aos citados contratos.

Abordou-se, ainda, o paradigma de Auditoria Operacional (ou de Desempenho), Auditoria Baseada em Riscos, Avaliação dos Controles Internos, avaliação da Governança, e, ao final, foram apontadas algumas propostas de atuação.

Como se percebe, optou-se por tratar a terceirização e a auditoria de forma separada nos dois primeiros capítulos, e cada um destes atendeu plenamente uma parte dos objetivos propostos. No primeiro capítulo cumpriram-se os objetivos em relação à conceituação e sistematização de normativos que tratam da terceirização; no segundo, procedeu-se da mesma forma em relação à Auditoria Interna.

Assim, entende-se que os objetivos específicos foram alcançados integralmente. Deve-se frisar que este trabalho é apenas um estudo inicial do tema, cuja complexidade requer um aprofundamento de pesquisa que ultrapassaria a proposta inicial.

Pelo exposto, esta revisão bibliográfica cumpriu seu objetivo geral de explicitar a importância da Auditoria Interna na fiscalização de contratos de terceirização, constituindo-se de valiosa fonte de estudos para os profissionais da área interessados no tema.

Bibliografia

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A Experiência das Entidades Fiscalizadoras Superiores com Auditoria operacional**: limites, tendências e desafios. Artigo disponibilizado na biblioteca do curso. São Paulo. 2006.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Relatório de avaliação por área de gestão nº 3**: gastos do governo federal com terceirização de serviços de vigilância, limpeza e conservação predial. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/noticias/2015/04/cgu-avalia-modelo-de-terceirizacao-do-poder-executivo-federal>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAF**: Macrofunções, classificações orçamentárias. Disponível em: <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020332>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. **Instrução Normativa nº 04, de 12 de novembro de 2010**. Disponível em: <http://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-04-de-12-de-novembro-de-2010>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. Presidência da República. **Manual de redação da Presidência da República**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm. Acesso em: 03/02/2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2622/2015 – Plenário**. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2508C5E58015090FE96AD7EFE&inline=1>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Acórdão n. 1214/2013 – TCU – Plenário** (Relatório).

_____. _____. **Auditoria Governamental**: Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria – PROAUDI. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

_____. _____. **Curso de avaliação de controles internos**: Aula 1 - Bases conceituais. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

_____. _____. **Licitações e contratos**: orientações e jurisprudência do TCU. 4. ed. – Brasília: ISC, 2010. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/orientacoes-sobre-licitacoes-contratos-e-convenios/>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília, 2010. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Padrões de Monitoramento**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. _____. **Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

_____. Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. **Plano de Gestão de Riscos**. Disponível em: <http://www.justicaeleitoral.jus.br/arquivos/tre-ce-plano-de-gestao-de-riscos>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n. 331**. Disponível em: http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_301_350.html. Acesso em: 03/02/2017.

_____. Universidade Federal de Pelotas. **Manual de Auditoria Interna**. Pelotas - RS, 2011. Disponível em: <http://wp.ufpel.edu.br/audin/files/2011/10/2.Manual-de-Auditoria-Interna.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

CHAVES, Renato Santos. **Procedimentos de Auditoria**. Disponível em: <http://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/procedimentos-de-auditoria/>. Acesso em: 26/01/2017.

_____. **Técnicas de Auditoria**. Disponível em: <http://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/tecnicas-de-auditoria/>. Acesso em: 03/02/2017.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DRUCKER, Peter. **O que o Planejamento Estratégico não é**. Disponível em: <https://sites.google.com/site/agestaoeducacional/artigo/drucker>. Acesso em 03/02/2017.

LEITE, Fabrycia. **O perfil de um auditor**. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/o-perfil-de-um-auditor/36664/>. Acesso em: 03/02/2017.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa** - 4ª edição. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo_julho_2010_a4.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

Institute of Internal Auditors, The (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA**. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downloads/IPPF/standards2013_portuguese.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Princípios Fundamentais para a prática Profissional de Auditoria Interna**. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF_principios.html. Acesso em: 03/02/2017.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Disponível em: <http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/diretrizes.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

_____. **ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor público**. Disponível em: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf. Acesso em: 03/02/2017.

KIAN, Tatiana. **Terceirização na administração pública**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 1, n. 2, p. 227-240, maio/ago. 2006. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11577/10273>. Acesso em: 03/02/2017.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REBICKI, Rafael Antonio. **A terceirização pela administração pública: a nova súmula 331 do TST**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10873. Acesso em: 03/02/2017.

YAMAMOTO, Lucas Zucoli. **O que é terceirização?** Disponível em: <http://www.sindpdpr.org.br/faq/que-e-terceirizacao>. Acesso em: 03/02/2017.